

**Αρ. πρωτ.: Δ12Α 1109224 ΕΞ 24.7.2014**

**Φορολογική μεταχείριση αμοιβών ασκούμενων δικηγόρων και σπουδαστών που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση στο επάγγελμα (Ν. 2238/1994)**

Αθήνα, 24 Ιουλίου 2014

Αρ. Πρωτ.: Δ12Α 1109224 ΕΞ 2014

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  
ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Τ.Κ. : 101 84

Πληροφορίες :

Τηλέφωνο : 210 3375315-7

FAX : 210 3375001

**ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση αμοιβών ασκούμενων δικηγόρων και σπουδαστών που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση στο επάγγελμα (Ν. 2238/1994)**

Με αφορμή προφορικά ερωτήματα που τέθηκαν στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 45 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.

2. Περαιτέρω με τη διάταξη του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 45 ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 1 του Ν. 4110/2013 και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), ορίζεται ότι ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αφαιρουμένων των ασφαλιστικών εισφορών, θεωρείται το εισόδημα από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

(α) έχουν έγγραφη σύμβαση με τα φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα, τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες τους, και

(β) τα φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα, τα οποία λαμβάνουν τις υπηρεσίες, δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτό, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ακαθαρίστων εσόδων του εισοδήματος από ατομική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που λαμβάνουν τις υπηρεσίες αυτές.

3. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 και 4 του Κώδικα περί Δικηγόρων (Ν. 4194/2013) ορίζεται ότι εκείνος που ενδιαφέρεται να εγγραφεί ως ασκούμενος δικηγόρος πρέπει, μέσα σε εύλογο χρόνο από τη λήψη του πτυχίου του, να καταθέσει αίτηση για την εγγραφή του ως ασκούμενος δικηγόρος στον Πρόεδρο του δικηγορικού συλλόγου, στην περιφέρεια του οποίου επιθυμεί να ασκηθεί, συνυποβάλλοντας και βεβαίωση έναρξης άσκησης από τον δικηγόρο στον οποίο ασκείται. Η άσκηση αρχίζει με την εγγραφή του ενδιαφερόμενου στο ειδικό μητρώο ασκούμενων του Δικηγορικού Συλλόγου του τόπου άσκησης. Η ιδιότητα του ασκούμενου διατηρείται για όσο χρόνο απαιτείται για την ολοκλήρωση της άσκησης και την επιτυχή συμμετοχή του στις σχετικές δοκιμασίες και μέχρι τον επακόλουθο διορισμό του ως δικηγόρου. Επίσης με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ως άνω Κώδικα ορίζεται ότι η άσκηση είναι 18μηνη και γίνεται σε δικηγόρο με δικαίωμα παράστασης στον Άρειο Πάγο ή στο Εφετείο καθώς και σε δικηγορικές εταιρείες, στις οποίες συμμετέχουν δικηγόροι με την προηγούμενη ικανότητα παράστασης ενώ κατ' εξαίρεση, σε Δικηγορικούς Συλλόγους που δεν εδρεύουν στην έδρα Εφετείων, η άσκηση μπορεί να γίνει και σε δικηγόρο με δικαίωμα παράστασης στο Πρωτοδικείο, ο οποίος έχει τουλάχιστον πενταετή υπηρεσία. Επιπλέον, η άσκηση μπορεί να γίνει και στην κεντρική υπηρεσία ή σε γραφείο νομικού συμβούλου ή σε δικαστικό γραφείο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους καθώς επίσης και σε νομικές υπηρεσίες των δημόσιων υπηρεσιών και των ανεξάρτητων αρχών, στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΙΔ) και Οργανισμών και γενικά σε νομικές υπηρεσίες των δημόσιων υπηρεσιών. Επίσης, άσκηση επιτρέπεται να γίνει, ολικά ή μερικά, στις υπηρεσίες των Δικηγορικών Συλλόγων και στην ειδική νομική υπηρεσία του Υπουργείου Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, η σχετική δε αμοιβή των ασκούμενων βαρύνει τους οικείους φορείς. Μέρος της άσκησης, διάρκειας έως έξι (6) μηνών μπορεί να γίνει στη γραμματεία πολιτικού και διοικητικού εφετείου ή πρωτοδικείου ή της αντίστοιχης εισαγγελίας ή του ειρηνοδικείου της έδρας του Δικηγορικού Συλλόγου, στον οποίο έχει εγγραφεί ο ασκούμενος, καθώς και στο Συμβούλιο της Επικρατείας, στον Άρειο Πάγο, στο Ελεγκτικό Συνέδριο ή στη γενική επιτροπεία της Επικρατείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Σε περίπτωση αδυναμίας του ενδιαφερομένου να βρει θέση για την άσκησή του, μεριμνά σχετικά ο Πρόεδρος του οικείου Δικηγορικού Συλλόγου. Τέλος, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 10 του άρθρου 13 του Κώδικα Δικηγόρων, η αμοιβή των ασκούμενων δικηγόρων καθορίζεται με διάταξη τυπικού νόμου, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά με τις πιο πάνω διατάξεις του ίδιου άρθρου.

4. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για την απόκτηση της άδειας άσκησης της δικηγορικής ιδιότητας είναι απαραίτητη εκ του νόμου η προηγούμενη πραγματοποίηση 18μηνης άσκησης σε ένα από τα οριζόμενα στο νόμο πρόσωπα. Οι ασκούμενοι δικηγόροι, καθ' όλη τη διάρκεια της άσκησης, την οποία πραγματοποιούν σε δικηγορικά γραφεία ή σε άλλους δικηγόρους ή σε νομικά τμήματα επιχειρήσεων ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και Οργανισμούς (συμπεριλαμβανομένων και του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και δικαστηρίων όλων των βαθμίδων) και γενικά σε νομικά τμήματα των δημοσίων υπηρεσιών, βρίσκονται υπό τον έλεγχο των ανωτέρω, οι οποίοι ορίζουν τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών τους. Επομένως, οι παρεχόμενες από τους ασκούμενους δικηγόρους υπηρεσίες προσιδιάζουν με αυτές από εξαρτημένη εργασία. Περαιτέρω, οι ασκούμενοι δικηγόροι λαμβάνουν κατά το διάστημα της άσκησής τους αμοιβή, η οποία τους χορηγείται περιοδικά (συνήθως κάθε μήνα) για τις υπηρεσίες

που παρέχουν.

5. Ανάλογη εργασιακή σχέση και περιοδικότητα ως προς την καταβολή της αμοιβής υφίσταται και στην περίπτωση σπουδαστών, όπως είναι και οι σπουδαστές των Τ.Ε.Ι., που πραγματοποιούν πρακτική εξάσκηση στο επάγγελμα είτε σε υπηρεσίες του Δημοσίου είτε σε επιχειρήσεις και οι οποίοι τελούν επίσης υπό τις οδηγίες και τον έλεγχο των υπηρεσιών και των επιχειρήσεων όπου απασχολούνται.

6. Κατόπιν των ανωτέρω γίνεται δεκτό ότι οι αμοιβές που λαμβάνουν τόσο οι ασκούμενοι δικηγόροι όσο και οι σπουδαστές, που πραγματοποιούν πρακτική άσκηση, κατά το διάστημα της άσκησης, φορολογούνται με την κλίμακα της περ. α' της παρ.1 του άρθρου 9 του ν.2238/1994 για τη χρήση του 2013 (κλίμακα μισθωτών – συνταξιούχων). Επομένως, τα πρόσωπα που εμπίπτουν στις δύο αυτές κατηγορίες (ασκούμενοι δικηγόροι και σπουδαστές) και έχουν υποβάλει ηλεκτρονικά την αρχική φορολογική τους δήλωση για τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014) μπορούν να υποβάλουν χειρόγραφα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αίτησή τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΑΙΚ. ΣΑΒΒΑΙΔΟΥ